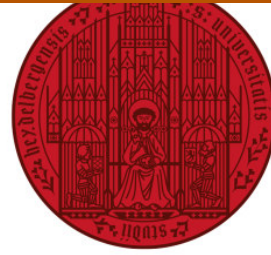




JURISTISCHE FAKULTÄT



**UNIVERSITÄT
HEIDELBERG**
ZUKUNFT
SEIT 1386

Zusammenfassung der Dissertation mit dem Titel

„Herbert Dorn (1887–1957): Pionier und Wegbereiter im Internationalen Steuerrecht“

Dissertation vorgelegt von Christoph Bräunig

Erstgutachter: Prof. Dr. Ekkehart Reimer

Zweitgutachter: Prof. Dr. Klaus-Peter Schroeder

Institut für Finanz- und Steuerrecht

HERBERT DORN (1887-1957)

Pionier und Wegbereiter im Internationalen Steuerrecht

Zusammenfassung der Dissertation von Christoph Bräunig

Januar 2016

Im Zentrum der Untersuchung steht eine Person: *Herbert Dorn*, begnadeter Jurist, Spitzenbeamter im Reichsfinanzministerium der Weimarer Republik und später Präsident des Reichsfinanzhofs. Mit der vorgelegten Arbeit sollen sein Leben und vor allem sein Werk gewürdigt werden. Zugleich und darüber hinaus verfolgt die Arbeit aber auch das Ziel, die Entstehungsphase des modernen Internationalen Steuerrechts zu untersuchen. Die These, die dieses zweite Ziel mit *Herbert Dorn* verbindet, lautet: *Herbert Dorn* hat in der Zeit der Weimarer Republik die Entwicklung des Internationalen Steuerrechts geprägt und Maßstäbe gesetzt, die bis in die Gegenwart reichen; er war aus deutscher Sicht die einflussreichste und wichtigste Figur für das Internationale Steuerrecht der Zwischenkriegszeit. Dieser Ansatz enthält zugleich eine methodische These: Die Entwicklung eines Rechtsgebiets, insbesondere eines jungen Rechtsgebiets wie das des Internationalen Steuerrechts, lässt sich von der subjektiv-biographischen Perspektive ihrer Protagonisten untersuchen und erschließen; das führt zu einer gewinnbringenden Verbindung von Werkbiographie, Dogmengeschichte und Institutionengeschichte.

Herbert Dorn wird am 21. März 1887 als einziger Sohn eines Berliner Sanitätsrats in die letzten rund 30 Jahren des Kaiserreichs in Berlin geboren und erhält dort eine klassische bürgerliche Bildung: Humanistisches Gymnasium, Studium der Rechts- und Wirtschaftswissenschaften in Berlin, Freiburg i. Br. und München, Referendariat und juristische Promotion. Während des ersten Weltkriegs arbeitet *Dorn* im Berliner Reichsjustizamt, dem Vorläufer des späteren Reichsjustizministeriums, zu dieser Zeit noch eine kleine, aber sehr feine Ansammlung ausgezeichneter Juristen, in der der hochbegabte *Dorn* endgültig zu einem der besten Nachwuchsjuristen der Berliner Ministerialbürokratie „reift“.

Das Jahr 1919 ist ein Jahr des Umbruchs und hat weichenstellende Bedeutung, und zwar sowohl für *Herbert Dorn*, als auch in bemerkenswerter Parallelität für Deutschland insgesamt: Als frisch ernannter, aber für die weitere Mitar-

beit im Reichsjustizministerium noch freigestellter Landgerichtsrat begleitet er im Frühjahr 1919 die deutsche Friedensdelegation nach Versailles; in den Sommermonaten vertritt er das Reichsjustizministerium im Verfassungsausschuss der Nationalversammlung bei den Beratungen über die Weimarer Reichsverfassung; zugleich ist er bei den nach dem Reichsfinanzminister *Matthias Erzberger* benannten gesetzlichen Abschlussarbeiten für die Neuordnung des Finanzsystems beteiligt; Ende 1919 schließlich folgt Dorn dann dem Ruf *Johannes Popitz* in das neue Reichsfinanzministerium. Dort übernimmt er als Nachfolger *Enno Beckers* die Rechtsabteilung und wird damit insbesondere für die Umsetzung der neuen Reichsabgabenordnung zuständig. Im Reichsfinanzministerium steigt *Dorn* in wenigen Jahren zu einem der einflussreichsten Beamten auf und bleibt dort knapp zwölf Jahre lang, bis zu seinem Wechsel an die Spitze des Reichsfinanzhofs im Jahr 1931.

Das heutige Recht der internationalen Besteuerung, ist verhältnismäßig jung. Nach den ersten Frühformen des modernen Vertragsrechts am Ende des 19. Jahrhunderts wurzelt das moderne Internationale Steuerrecht in den fortschrittlichen Entwicklungen der Weimarer Zeit. Dabei nimmt Deutschland unmittelbar nach dem Ende des Ersten Weltkriegs auf dem Gebiet der internationalen Verständigung in Steuersachen eine Vorreiterrolle ein. Die intensiven deutschen Bemühungen führen in der Zwischenkriegszeit zum Abschluss von 31 DBA und neun steuerrechtlichen Rechtshilfeverträgen mit insgesamt 21 verschiedenen Staaten.

Die Entwicklung des Internationalen Steuerrechts in der Weimarer Zeit lässt sich grob in zwei Phasen unterscheiden – eine erste Phase des Aufbruchs bis 1925 und eine zweite Blütephase zwischen 1925 und 1933. *Herbert Dorn* prägt und fördert diese Entwicklung auf dreifache Weise: Als Ministerialbeamter und verantwortlicher Verhandlungsführer für die Abschlüsse der Doppelbesteuerungs- und Rechtshilfeabkommen in Steuersachen; als wichtigster deutschsprachiger Autor zahlreicher wissenschaftlicher Publikationen zum Internationalen Steuerrecht; und als deutscher Vertreter im Steuerausschuss des Völkerbundes, der im Jahr 1928 erstmals Musterabkommen erarbeitet und veröffentlicht, die Grundlage für die späteren und bis heute fortgesetzten Arbeiten der OECD werden.

An den Abkommensverhandlungen ist *Dorn* von Anfang an beteiligt, allerdings nicht aufgrund originärer ministeriumsinterner Zuständigkeit für Doppel-

besteuerungsrecht, sondern für Fragen der internationalen Rechtshilfe. Es ist bedeutsam zu erkennen, dass der Führung des Reichsfinanzministeriums schon 1919 die zur Eindämmung der Steuerflucht angestrebten Abschlüsse von Rechtshilfeabkommen mindestens ebenso wichtig, wenn nicht sogar wichtiger sind als die Abschlüsse von Doppelbesteuerungsabkommen. Gerade gegenüber den Hauptzielen der deutschen Steuer- und Kapitalflucht – Schweiz, Niederlande, Dänemark – gehört es zur erklärten Verhandlungstaktik, Doppelbesteuerungsfragen mit Fragen der gegenseitigen Rechtshilfe (Informationsaustausch, Zustellungs- und Vollstreckungshilfe) zu verbinden. Zwar weisen die Regierungen in Bern, Den Haag und Kopenhagen alle deutschen Versuche, in Verhandlungen über gegenseitige Rechtshilfe in Steuersachen einzutreten, zurück und lassen sich letztlich auch weder durch die Ausdehnung der deutschen beschränkten Steuerpflicht, noch durch völkerrechtswidrig anmutende deutsche Versuche zur Informationsbeschaffung unter Druck setzen. Gleichwohl gelingt *Herbert Dorn* und seinen Mitarbeitern im Laufe der Jahre der Abschluss einiger sehr weitreichender Rechtshilfeverträge, die über bloße Auskunftsklauseln weit hinausgehen und international Vorbildcharakter erlangen.

Parallel zum Aufbau des deutschen Abkommensnetzes fördert *Dorn* die wissenschaftliche Entfaltung des Internationalen Steuerrechts. Auf dem Gebiet dieser jungen rechtswissenschaftlichen Disziplin ist dies echte Pionierarbeit. Sie beginnt im September 1924 auf dem 33. Deutschen Juristentag in der Heidelberger Stadthalle. *Dorn*, bereits seit 1921 Mitglied der Ständigen Deputation des DJT, berichtet dort den versammelten Delegierten zum Thema: „Welche Grundsätze empfehlen sich für das internationale Vertragsrecht zur Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung bei Einzelpersonen und Körperschaften, insbesondere bei gewerblichen Betrieben?“¹ Der Wert des Gutachtens liegt einerseits in der systematisierenden theoretischen Durchdringung der geltenden Regelungen, andererseits in den weit in die Zukunft weisenden Ausführungen zur Fortentwicklung des Rechts. Hierzu zählen insbesondere: Fragen des sachlichen Anwendungsbereichs von DBA; die Multilateralisierung des Abkommensrechts; die Einrichtung einer Schiedsgerichtsbarkeit für DBA; auch technische Institute wie Anrechnungshöchstbeträge, Progressionsvorbehalte und heute sog. *tiebreaker*-Regeln; der Vorschlag, zur Abgrenzung der Besteuerungsrechte das auf *Schanz* zurückgehende Prinzip der wirtschaftlichen Zugehörigkeit durch ein sog. Prinzip der staatswirtschaftlichen Zugehörigkeit zu ergänzen. Danach soll bei

¹ *Dorn*, Verhandlungen des 33. Deutschen Juristentages, Berlin-Leipzig 1925, S. 495-544.

wirtschaftlich nicht eindeutiger Zuordnung der Staat das Besteuerungsrecht erhalten, in dem die Steuerbarkeit (also Feststellbarkeit, Kontrollmöglichkeit und Durchsetzbarkeit des Steueranspruchs) größer ist. Das Gutachten bleibt während der Zwischenkriegszeit die zentrale Referenz für alle weiteren wissenschaftlichen Auseinandersetzungen mit dem Internationalen Steuerrecht.

Die dritte Ebene seines Einflusses auf das Internationale Steuerrecht erreicht *Dorn* im Jahr 1925: Ein Jahr, bevor Deutschland offiziell dem Völkerbund beitrifft, wird *Dorn* zum deutschen Vertreter im Steuerausschuss des Völkerbundes bestimmt. Unter dem Dach des Völkerbundes gelingt es erstmals, die Leiter der Steuerabteilungen aus den Finanzministerien der wichtigsten Länder weltweit in einem Expertengremium dauerhaft zusammenzuführen und so die internationale Zusammenarbeit in Steuersachen zu institutionalisieren. Erstmals werden hier Musterabkommen einschließlich sie begleitender Musterkommentare zur Vermeidung der Doppelbesteuerung für Ertragsteuern, Erbschaftsteuern sowie zur gegenseitigen Amts- und Rechtshilfe entwickelt. An sie wird die OECD nach dem Zweiten Weltkrieg unmittelbar anknüpfen.

1933 steht *Dorn* als Präsident des Reichsfinanzhofs und Vorsitzender des Völkerbund-Steuerausschusses auf dem vorläufigen Höhepunkt seiner Laufbahn. Doch die Machtübernahme der Nationalsozialisten bereitet der glanzvollen Karriere *Dorns* – wie im Übrigen auch der Weiterentwicklung des deutschen Internationalen Steuerrechts – ein jähes Ende. Nach dem Austritt Deutschlands aus dem Völkerbund 1933 muss *Dorn* wegen seiner jüdischen Wurzeln seine Mitgliedschaft im Steuerausschuss niederlegen, am Ende des Jahres wird er zum Rücktritt vom Amt des Reichsfinanzhofspräsidenten gezwungen. Mit Glück gelingt ihm 1939 die Flucht aus Deutschland, zunächst in die Schweiz, zwei Jahre später nach Kuba und schließlich nach dem Krieg in die USA, wo er an der Universität von Delaware bis zur Emeritierung einen wirtschaftswissenschaftlichen Lehrstuhl übernimmt. Mit der Wiederaufnahme seiner alten Kontakte in Europa flammt seine Leidenschaft für das Internationale Steuerrecht Mitte der 1950er Jahre noch einmal kurz auf. Sein plötzlicher Tod verhindert aber, neue wissenschaftliche Pläne in die Tat umzusetzen. *Herbert Dorn* stirbt am 11. August 1957 während einer Europa-Reise in Deutschland.

Aus heutiger Sicht ragt *Dorns* internationales Bewusstsein in der für das Steuerrecht im Allgemeinen äußerst bewegten Zeit der Weimarer Republik deutlich heraus. Für den Gewinn, der mit dieser steuerhistorischen Arbeit gesucht

wird, gilt noch heute, was *Herbert Dorn* selbst im Jahr 1933 formuliert: „Die Finanzgeschichte zeigt uns im Nacheinander, was uns die Finanztheorie im Nebeneinander vorführt. In der Beurteilung nicht nur des Gewordenen, sondern auch des Werdenden, der Mängel in der Zielsetzung, der Fehler auf dem Wege, des Auseinanderfallens von Wollen und Erreichen [...] schult sich das Denken vor allem aber das Gefühl für die Fragen der Finanzpolitik. Das finanzgeschichtliche Erkennen, verbunden mit dem Bestreben, Verschiedenheit und Übereinstimmung der Zeiten in letzter Klarheit herauszustellen, bedeutet Blickschärfung auch für den verantwortlich Handelnden, Bereicherung seiner kritischen wie seiner schöpferischen Phantasie aus den in der Vergangenheit erörterten Möglichkeiten der Problemstellung und der Problemlösung.“²

Bislang wurden weder die Anfänge des Internationalen Steuerrechts während der Weimarer Republik, noch Leben und Werk *Herbert Dorns* eingehend untersucht. Hier setzt die vorliegende Untersuchung an. Sie berücksichtigt hierzu umfangreiches, zum Teil erstmals gesichtetes Material aus den Archiven der Bundesfinanzakademie in Brühl (Nachlass Herbert Dorn, Teil 1), des Bundesarchivs in Berlin und Koblenz und des Politischen Archivs des Auswärtigen Amtes in Berlin (Doppelbesteuerungsakten des Reichsfinanzministeriums und des Auswärtigen Amtes), der Vereinten Nationen in Genf (Akten des Fiskalkomitees des Völkerbundes), der University of Delaware (Nachlass Herbert Dorn, Teil 2), des Leo-Baeck-Instituts in New York und Berlin (Nachlass Hans Schäffer) und der Humboldt-Universität zu Berlin (Archiv der Handelshochschule Berlin).

² *Dorn*, Von Finanzen und Steuern einst und jetzt, StuW 1933, Sp. 1 (3).